

DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2026-86-123>

УДК 631.162

СУЧАСНІ ПІДХОДИ ДО ОРГАНІЗАЦІЇ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ ВИТРАТ ТА ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ НА ПІДПРИЄМСТВАХ АГРАРНОГО БІЗНЕСУ

MODERN APPROACHES TO ORGANIZING MANAGEMENT ACCOUNTING OF COSTS AND FINANCIAL RESULTS IN AGRICULTURAL BUSINESS ENTERPRISES

Шулла Роман Степановичкандидат економічних наук, доцент,
Ужгородський національний університет
ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-3188-9757>**Шуліко Андрій Олександрович**кандидат економічних наук, доцент,
Ужгородський національний університет
ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-0685-0626>**Shulla Roman, Shuliko Andrij**
Uzhhorod National University

У статті досліджується проблема організації та застосування на сільськогосподарських підприємствах системи управлінського обліку, яка повинна забезпечити для менеджменту генерування релевантної інформації про витрати та фінансові результати. Доведено, що найбільш перспективною є організація системи управлінського обліку з врахуванням принципів таких концепцій як «директ-костинг» та «АВ-костинг». Обґрунтовано, що в рамках концепції «директ-костинг» постійні витрати можуть бути розподілені між окремими видами сільськогосподарської продукції на стадії відображення витрат звітного періоду, а не на стадії формування виробничої собівартості виробленої продукції. Запропонований підхід до організації системи управлінського обліку дозволить формувати релевантну інформацію про маржинальну собівартість не тільки щодо сільськогосподарських продуктів, але і таких облікових об'єктів як технологічні операції, що є важливим при наданні послуг з обробки сільськогосподарської землі.

Ключові слова: управлінський облік, виробничі витрати, змінні та постійні витрати, маржинальний прибуток, технологічна операція, сільськогосподарська культура, технологічний процес, директ-костинг, АВ-костинг, нижня межа ціни продукції.

The article examines the problem of organizing and applying a management accounting system at agricultural enterprises, which should provide management with the generation of relevant information on costs and financial results. It is substantiated that the use of information on costs and financial results in the management system of agricultural enterprises, formed in accordance with the National Accounting Standards, entails the danger of making erroneous management decisions not only within the framework of operational but also strategic management. It is substantiated that the indicator of full production cost distorts the real cost of production, since such cost includes cost items that do not depend on the volume of agricultural crop production. It is proved that the most promising is the organization of a management accounting system at agricultural enterprises taking into account the principles of such concepts as "direct costing" and "AB-costing". It is substantiated that within the framework of the concept of "direct costing" fixed costs can be distributed between individual types of agricultural products at the stage of reflecting the costs of the reporting period, and not at the stage of forming the production cost. It is proved that the formation of production cost on the basis of variable costs and the reflection of fixed production costs as period costs allows making both operational and strategic management decisions on the basis of such an organization of management accounting. It was found that the most appropriate is the distribution of production costs into fixed and variable components not at the enterprise level, but at the level of each individual technological operation. It is substantiated that the key tool for organizing a management accounting system at agricultural enterprises is a map of technological operations for growing agricultural crops, which allows for operationally identifying cost drivers, performing operationally normalizing indirect costs per unit of driver and thus providing an information basis for



applying the function of budgeting costs (financial results). The proposed approach to organizing a management accounting system will allow generating relevant information about the marginal cost of not only agricultural products, but also such accounting objects as technological operations, which is important when providing services for processing agricultural land.

Keywords: management accounting system, production costs, variable and fixed costs, marginal profit, technological operation, agricultural production, direct costing, Activity-Based Costing, technological process, management decisions, lower limit of product price

Постановка проблеми. Сільське господарство належить до провідних галузей економіки України, що забезпечує значний внесок у ВВП та формування валютних надходжень України навіть в умовах воєнного стану. Зокрема, у 2025 р. надходження експортної виручки на рівні 22,53 млрд дол. [4], а частка аграрного сектору у ВВП України станом на 2024 р. складала 8,4% [5].

На відміну від більшості галузей економіки особливістю аграрних підприємств є те, що на ефективність їх господарської діяльності суттєвий вплив здійснюють природні фактори [7]. Відтак, ще більшої ваги на сільськогосподарських (надалі – с.-г.) підприємствах набуває планово-прогностична функція, яка відіграє важливу роль в управлінні витратами та фінансовими результатами і може бути реалізована в рамках системи управлінського обліку.

Таким чином, організація системи управлінського обліку аграрних підприємств, яка б забезпечувала менеджмент релевантною інформацією щодо доходів, витрат та фінансових результатів, є достатньо актуальною науково-прикладною проблемою, що потребує всебічного аналізу та дослідження.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Серед зарубіжних вчених проблема організації управлінського обліку в цілому та на підприємствах аграрного бізнесу зокрема досліджувалася такими авторами як В. Кільгер (W. Kilger), Я.-Х. Файль (J.-H. Feil), Т. Вендт (T. Wendt), К. Гаццарін (C. Gazzarin), М. Ліпс (M. Lips) та ін. [9; 6; 7]. Зокрема, відомий німецький вчений В. Кільгер починаючи ще з 60-х років 20 ст. у своїй фундаментальній праці «Flexible Plankosten- und Deckungsbeitragsrechnung» розвиває концепцію «стандартного директ-костингу» як найбільш перспективну форму організації системи управлінського обліку для підприємств різних галузей економіки, хоча основний акцент в його дослідженні робиться на промислових підприємствах [9]. Також слід відзначити наукові праці швейцарських вчених Я.-Х. Файля, Т. Вендта, К. Гаццаріна та М. Ліпса, які адаптували загальновідому концепцію АВ-костингу до специфіки технологічного процесу підприємств аграрного біз-

несу, що дозволило більш точно розподіляти непрямі виробничі витрати та непрямі витрати інших функціональних сфер між окремими видами аграрної продукції [6; 7].

Серед вітчизняних вчених можна виокремити таких авторів як Козаченко А.Ю., Чудак Л.А., О.Д. Панченко, Ткаченко О. С., Саванчук Т. М., та ін. [1; 2; 3]. У вітчизняній науці особливої уваги заслуговує наукове дослідження Козаченко А.Ю. та Чудак Л.А., в якому автори висвітлюють проблему розподілу витрат (особливо – витрат на утримання машин та обладнання) сільськогосподарських товаровиробників для цілей управління [1]. Також на увагу заслуговує наукове дослідження Панченко О.Д., в якому розглядаються теоретичні та практичні засади побудови системи управлінського обліку в аграрному секторі з врахуванням таких його галузевих особливостей як сезонність, залежність від погодних умов та ін. [2]. В науковому дослідженні Ткаченко О. С. та Саванчук Т. М. окреслюються області екологічного управлінського обліку та здійснюється спроба удосконалення системи розподілу витрат на охорону природного середовища з метою підвищення інформативності облікових даних [3].

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. Попри значні доробки як зарубіжних, так і вітчизняних вчених в сфері управлінського обліку аграрних підприємств залишаються недостатньо дослідженими такі моменти як формування системи витратоутворюючих факторів змінних та постійних витрат, проблема бюджетування витрат на с.-г. підприємствах, проблема комплексного характеру с.-г. виробництва (комбінування рослинництва, тваринництва, садівництва в рамках одного підприємства) та ін.

Формулювання цілей статті (постановка завдання). Метою статті є розробка науково обґрунтованих рекомендацій щодо удосконалення організації системи управлінського обліку витрат та фінансових результатів с.-г. підприємств на базі поєднання принципів «директ-костингу» та «АВ-костингу».

Виклад основного матеріалу дослідження. Будь-яке управління господарюючим

док появи певного матеріального результату праці (с.-г. культури), а насамперед внаслідок використання ресурсів при виконанні технологічних операцій (навіть при повному неврожаю технологічні витрати на вирощування с.-г. культури будуть виникати в повному обсязі).

Облікова система як інформаційна модель покликана відображати у вартісній формі господарський процес підприємства, ядром якого є технологічний процес. При цьому, технологічний процес як сукупність послідовно виконуваних технологічних операцій з метою трансформації сировинних ресурсів у готову продукцію характеризується галузевою специфікою, що неминує має вплив і на організацію облікової системи підприємства, особливо в такій її складовій як облік виробничих витрат.

Якщо для цілей фінансового обліку достатнім є укрупнене відображення технологічного процесу з використанням усереднених показників, то для цілей управлінського обліку таке відображення повинно бути, по можливості, максимально деталізованим та точним.

Важливою проблемою в бухгалтерському обліку с.-г. підприємств є визначення показника собівартості продукції [1; 3; 6; 7]. При цьому основна складність, на нашу думку, полягає у розподілі між с.-г. культурами тієї частини виробничих витрат, які належать до групи непрямих: бухгалтерські служби багатьох с.-г. підприємств при формуванні інформації про собівартість аграрних продуктів досить часто розподіл непрямих виробничих витрат здійснюють на основі вартісних баз, задовольняючись таким чином формуванням усередненої собівартості [1; 6]. Такий підхід, можливо, є достатнім для цілей фінансового обліку, але ні в якій мірі не відповідає цілям, які стоять перед системою управлінського обліку.

Необхідно зауважити, що виходячи з цілей статті на рис. 1 зображено тільки ті ресурси, які безпосередньо використовуються (споживаються) при виконанні технологічних операцій.

З наведеної на рис. 1 інформації є очевидним, що певний ресурс може бути охарактеризований як спеціалізований (використовується тільки в одній технологічній операції або для одної с.-г. культури) або як універсальний по відношенню до технологічних операцій або по відношенню до с.-г. культур. При цьому спеціалізований ресурс априорі призводить до виникнення прямих витрат. Натомість універсальні ресурси можуть зумовлювати виникнення як прямих, так і непрямих витрат:

– якщо універсальний ресурс (наприклад, певний вид добрив, людська праця, паливо) використовується для різних с.-г. культур і кількісна компонента витрат такого ресурсу (кг добрив, людино-години праці, л. палива) емпірично відстежується до окремої технологічної операції (або окремої с.-г. культури), то такі витрати є прямими;

– якщо ж кількісна компонента витрат в універсального ресурсу відсутня (оскільки він неподільний – ОЗ, тех. інструмент) або вона емпірично не відстежується до окремої технологічної операції (окремої с.-г. культури), то такі витрати є непрямими.

Відтак є очевидним, що основна проблема при розподілі непрямих витрат технологічного процесу в с.-г. виробництві стосується таких груп ресурсів як с.-г. машини та с.-г. знаряддя, які, зазвичай, мають універсальний характер свого використання і є неподільними.

Перш ніж розглянути проблему організації системи управлінського обліку та проблему розподілу непрямих витрат в с.-г. виробництві доцільно, на нашу думку, проаналізувати структуру технологічного процесу вирощування с.-г. культур. Для цього в якості прикладу розглянемо технологічну карту (табл. 1) такої поширеної в Україні с.-г. культури як озима пшениця (в зв'язку з обмеженістю обсягів статті технологічна карта наводиться в урізаному форматі):

Як бачимо з таблиці 1, структура технологічної карти у с.-г. виробництві є подібною до промислових технологічних карт. Але на відміну від більшості промислових підприємств в с.-г. виробництві технологічний процес є більш тривалим в часі (на відкритому ґрунті - охоплює календарний рік). В зв'язку із цим усі поточні витрати на ранніх стадіях технологічного процесу вирощування с.-г. культури за своєю суттю мають характер інвестиційних видатків. Окрім того, специфікою с.-г. виробництва є те, що вихід продукції на кінцевій стадії технологічного процесу (збір урожаю) залежить не тільки від обсягу витрачених ресурсів на попередніх стадіях, але в значній мірі залежить і від стохастичного впливу природних факторів [7].

Наведена в таб. 1 технологічна карта є важливим інструментом не тільки для організації виробництва, планування господарської діяльності, але, на нашу думку, і основою для організації системи управлінського обліку.

Сучасна система управлінського обліку на відміну від традиційного бухгалтерського обліку, орієнтованого на ретроспективну фік-

Таблиця 1

Технологічна карта з вирощування с.-г. культури «Озима пшениця»

№ п/п	Назва технологічної операції	Об'єкт впливу в операції	Трудові ресурси, засоби праці	Матеріальні оборотні ресурси	Період виконання операції
1	Лущення стерні	С.-г. площа, га	Трактор, луцильник; механізатор	Паливо	Липень – серпень
...					
...	Посів озимої пшениці	С.-г. площа, га	Сівалка, трактор; механізатор	Насіння, паливо	Вересень
...					
...	Транспортування зерна та післязбиральна обробка	Урожай культури (тонн)	Автотранспорт, зерноочисна машина; водій, оператор	Паливо, електроенергія	Липень-Серпень

Джерело: сформовано авторами на основі [6]

сацію фактів минулого, повинна забезпечувати менеджмент також і прогностичною (плановою) інформацією щодо вартісних параметрів господарської діяльності, оскільки саме прогностична та планова інформація є релевантною на стадії ухвалення управлінських рішень [9]. Відтак система управлінського обліку поряд із підсистемою ретроспективної фіксації фактів минулого включає до свого складу також і підсистему бюджетування. При цьому обидві підсистеми є структурно ідентичними і відображають у вартісному вимірі єдиний об'єкт: господарський процес підприємства [9].

Будь-яка система бюджетування повинна базуватися на нормах витрат ресурсів. Відтак стає очевидним, що технологічна карта вирощування с.-г. культур (табл. 1), наповнена показниками норм витрачання ресурсів для кожної технологічної операції, аналогічно до практики бюджетування на промислових підприємствах є інформаційною основою для обчислення планової (нормативної) собівартості с.-г. культури. При цьому планова (нормативна) собівартість с.-г. культури може формуватися на базі повних виробничих витрат або тільки змінних виробничих витрат [6; 7; 9]. Хоча слід також зазначити, що релевантністю характеризується тільки планова (нормативна) маржинальна собівартість, оскільки унормована на одиницю с.-г. продукції величина постійних витрат не має взаємозв'язку з обсягом виробництва [9].

Технологічна карта вирощування с.-г. культури ув'язує витрати ресурсів із технологічними операціями. При цьому слід зазначити, що в мікроекономічній науці залежність між обсягом виконання операцій та витратами

ресурсів одним з перших виявив німецький вчений Е. Хайнен (E. Heinen), обґрунтувавши її за допомогою виробничої функції типу «С» [8].

Таким чином, стає очевидним, що для ефективного моделювання поведінки витрат по відношенню до їх чинників недостатнім є агрегований погляд на виробничий процес, натомість необхідним є його розщеплення на окремі технологічні операції і відповідне моделювання поведінки виробничих витрат від обсягу діяльності окремих технологічних операцій.

Як на рис. 1, так і в таб.1 відображаються тільки ті ресурси, які використовуються безпосередньо в технологічних операціях. Але на с.-г. підприємствах важливу роль при виробництві аграрної продукції відіграють також і нематеріальні ресурси, зокрема внутрішні послуги, що виробляються в допоміжних процесах. До таких допоміжних процесів відносяться насамперед процеси утримання та ремонту ресурсів довгострокового користування (с.-г. машин та с.-г. знаряддя). При цьому очевидно, що між інтенсивністю використання с.-г. машин, с.-г. знаряддя з однієї сторони та обсягом генерування (споживання) внутрішніх послуг з їх утримання та ремонту існує пряма залежність: більш інтенсивне використання с.-г. машин або с.-г. знаряддя індукує більш високе споживання внутрішніх послуг з їх утримання та поточного ремонту [9]. А оскільки кожна така внутрішня послуга має свою собівартість виробництва, то від інтенсивності використання необоротних ресурсів в рамках технологічного процесу прямо залежать відповідні витрати на утримання та поточний ремонт. Відтак при моде-

люванні поведінки технологічних витрат для окремої операції доцільним є, на нашу думку, нормування на одиницю чинника (драйвера) також і витрат, пов'язаних із споживанням такої внутрішньої послуги як утримання та поточний ремонт с.-г. машин або с.-г. знаряддя.

На основі аналізу та узагальнення наукових напрацювань вітчизняних та зарубіжних вчених в таких наукових сферах як технологія аграрного виробництва та теорія управлінського обліку на рис. 2 для с.-г. підприємств представлено авторське бачення взаємозв'язку між виробничими витратами та їх чинниками на рівні окремої технологічної операції:

Як бачимо з рис. 2, значна частина загально-виробничих витрат с.-г. підприємства не знайшла своє відображення в запропонованій моделі. Це і не дивно, оскільки імпліцитно запропонований підхід має на меті моделювання поведінки виробничих витрат с.-г. підприємства в залежності від обсягу виконання технологічних операцій. Відтак в модель включені тільки ті статті прямих та непрямих виробничих (загально-виробничих) витрат, які потенційно можуть містити змінну складову. Окрім того, модель не враховує технологічні операції, які виникають на стадії післязбиральної обробки с.-г. культур, оскільки об'єктом впливу в цих операціях виступає не площа с.-г. культури, а обсяг зібраного врожаю, що, в свою чергу, вимагає іншого ресурсного забезпечення технологічних операцій та, відпо-

відно, іншого підходу до моделювання (хоча принцип залишається аналогічним – поопераційне моделювання причинно-наслідкових взаємозв'язків між технологічними витратами та їх чинниками).

Відомий німецький фахівець в сфері управлінського обліку В. Кільгер (W. Kilger) ще на початку 60-х років минулого століття запропонував поділ чинників витрат на такі основні групи: обсяг діяльності як чинник змінних витрат; сформовані потужності як чинники постійних витрат; управлінські рішення менеджменту, орієнтовані на економічний потенціал підприємства, як чинник дискреційних витрат [9]. При цьому слід зауважити, що в рамках концепції В. Кільгера обсяг діяльності тлумачиться не в цілому для підприємства, а для окремих місць виникнення витрат як організаційних підрозділів підприємства. Відтак В. Кільгер пропонує для кожного місця виникнення витрат виділяти один або декілька чинників (нім. Kostenbezugsgrößen), по відношенню до яких відбувається нормування змінних витрат та на основі яких забезпечується розподіл фактично понесених змінних витрат [9]. Таким чином, концепція В. Кільгера є орієнтованою на умови промислового виробництва, для якого характерною є наявність стаціонарно розміщених робочих місць.

Але такий підхід, на нашу думку, не в повній враховує особливості технологічного процесу в с.-г. виробництві: на відміну від промисловості у процесі вирощування с.-г. культур не об'єкт праці переміщується в рамках техно-

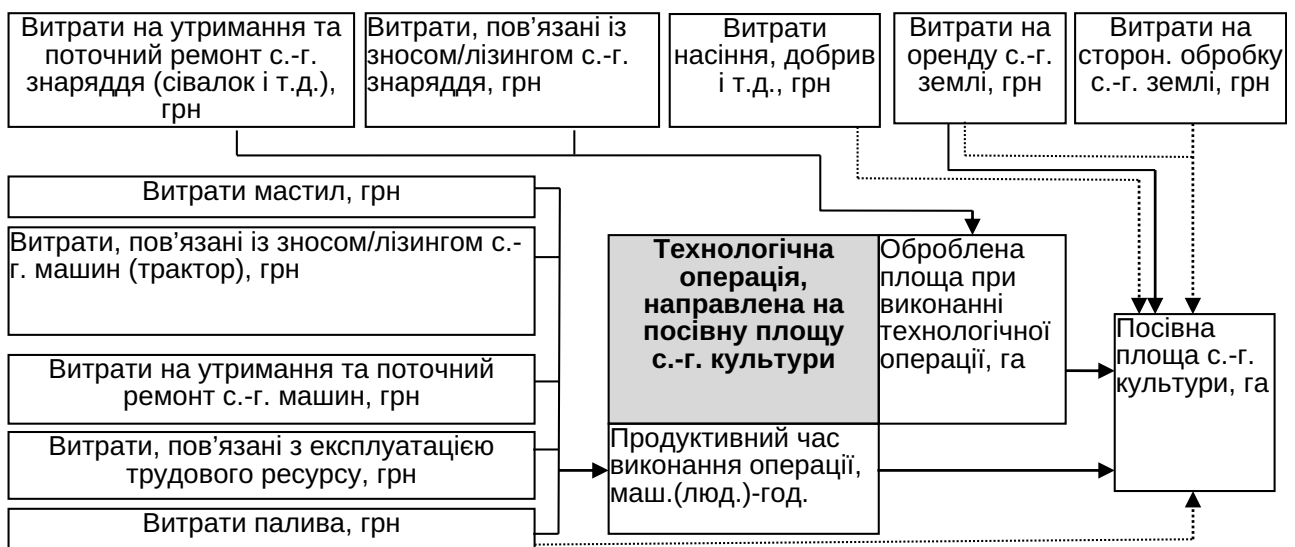


Рис. 2. Взаємозв'язок між виробничими витратами, їх чинниками та об'єктом праці на рівні окремої технологічної операції в процесі вирощування с.-г. культури

Джерело: сформовано авторами на основі [1-3; 6; 7]

логічного процесу між стаціонарними робочими місцями, а самі засоби праці та трудові ресурси для виконання окремої технологічної операції переміщуються до стаціонарно розташованого об'єкта праці, яким в с.-г. виробництві є оброблювана земля. Відтак в с.-г. виробництві більш доцільним, на нашу думку, є використання концепції витратоутворюючих чинників Е. Хайнена, де драйвери витрат ідентифікуються не на рівні організаційних підрозділів підприємства, а на рівні окремих технологічних операцій (відсутність прив'язки до підрозділів підприємства) [8]. При цьому, як зображено на рис. 2, будь-яка технологічна операція характеризується певним ресурсним забезпеченням, необхідним для її ефективного виконання. Тому проаналізуємо більш детально наведені на рис. 2 чинники витрат та відповідні статті витрат.

Будь-яка технологічна операція з обробки с.-г. землі характеризується виконаною роботою (площа обробленої землі) та обсягом витрачених для її виконання ресурсів (кг, машино-годин, людино-годин і т.д.). Відтак зазначені параметри технологічної операції можуть бути використані в якості вимірників обсягу діяльності для окремої технологічної операції, а звідси – в якості чинників виробничих змінних витрат. При цьому слід звернути увагу на такий нюанс: в запропонованій моделі (на рис. 2) виокремлюються поняття «посівної площі с.-г. культури» та «обробленої площі», оскільки перше поняття характеризує наявний фонд земельних ресурсів (як об'єкт технологічного впливу), а друге поняття – міру інтенсивності використання засобів праці за певний період (насамперед с.-г. знаряддя), що за своїм числовим значенням може в рази відрізнятися від наявного фонду земельних ресурсів за рахунок технологічно обумовленого багаторазового повторення однієї й то самої технологічної операції в процесі вирощування окремої с.-г. культури на певній посівній площі (операція перехресного дискування, подвійної передпосівної культивування, подвійного фрезування і т.д.) [6].

Розглянемо більш детально на основі даних табл. 2 спочатку ті види виробничих витрат, які піддаються прямому віднесенню (але при потребі – можуть і розподілятися непрямим методом) на такий об'єкт калькулювання як «1 га посівної площі окремої с.-г. культури»:

Отже, як бачимо з даних таб. 2, прямі витрати в с.-г. виробництві можуть вклю-

чати як постійну, так і змінну складові. При цьому, очевидно, що з погляду формування релевантної інформації для менеджменту доцільно обчислювати показник виробничих витрат в розрахунку на 1 га посівної площі окремої с.-г. культури з врахуванням тільки їх змінної складової. Але, слід також зазначити, що у фаховій літературі досить часто зустрічається критика концепції маржинальної собівартості: вважається, що ігнорування постійних витрат унеможливорює ефективне ціноутворення в довгостроковому періоді [6; 7]. Вважаємо таку критику необґрунтованою, оскільки виключення постійних витрат із розрахунку собівартості не означає їх повного ігнорування. Наприклад, при оренді с.-г. землі під вирощування конкретної с.-г. культури такі витрати на оренду є прямими постійними (ступінчастими) витратами і можуть бути враховані в обліку як витрати звітного періоду, що прямо пов'язані із конкретною с.-г. культурою. Таким чином, зазначені витрати формують блок прямих постійних витрат, які повинні бути покриті за рахунок цільового маржинального прибутку даного с.-г. продукту. Відтак для коректного ціноутворення на довгострокову перспективу не обов'язково ці витрати капіталізувати в залишках ТМЦ: для визначення довгострокової (нижньої межі) ціни прямих постійних витрат достатньо поділити на цільовий обсяг реалізації с.-г. продукту. А якщо заданим параметром є обсяг реалізації, то наявність інформації про прямі постійні витрати дозволяє визначити необхідну реалізаційну ціну, яка забезпечить покриття як змінних, так і прямих постійних витрат по с.-г. культурі.

Більш складною при калькулюванні собівартості обробки 1 га посівної площі окремої с.-г. культури є ситуація з непрямими витратами, оскільки для коректного формування собівартості необхідним є застосування адекватних баз розподілу.

В табл. 3 наводиться характеристика непрямих статей виробничих витрат:

Аналогічно до вище наведених прямих статей витрат (табл. 2) при калькулюванні собівартості обробки 1 га посівної площі окремої с.-г. культури доцільним є врахування непрямих витрат тільки в їх маржинальній складовій, а непрямі виробничі витрати в їх постійній складовій можуть блоком відобразитися у витратах звітного періоду і при довгостроковому ціноутворенні розщеплюватись між окремими с.-г. культурами пропорційно обра-

Таблиця 2

Характеристика статей виробничих витрат, які можуть бути включені до собівартості обробки 1 га посівної площі окремої с.-г. культури прямим способом

№ п/п	Характеристика прямих статей витрат
1	Витрати на оренду с.-г. землі. Якщо с.-г. земля залучається з ринку в технологічний процес спеціально під конкретну с.-г. культуру (і тільки під неї), то витрати на оренду є прямими, у всіх інших випадках вони відносяться до непрямих (спільних) і враховуються при калькулюванні собівартості обробки 1 га с.-г. землі для окремих с.-г. культур пропорційно площам, зайнятим окремими с.-г. культурами. За поведінкою витрати на оренду є ступінчастими постійними витратами, оскільки земельні ділянки залучаються в технологічний процес не в будь-яких довільних, а в певних неподільних розмірах.
2	Витрати на сторонню обробку с.-г. землі. Дана стаття витрат – це прямі витрати, які піддаються нормуванню на 1-цю посівної площі, використовуваної для вирощування окремої с.-г. культури. За поведінкою – це змінні витрати, які поводяться пропорційно до посівної площі с.-г. землі, яка обробляється сторонньою організацією.
3	Витрати насіння, добрив і т.д. Витрати насіння, різноманітних добрив, саджанців, захисних засобів (пестицидів, гербіцидів і т.д.) є прямими і піддаються нормуванню на 1-цю посівної площі, використовуваної для вирощування окремої с.-г. культури. За поведінкою – це змінні витрати, які поводяться пропорційно до посівної площі с.-г. землі.
4	Витрати палива. Витрати палива, зазвичай, можуть прямо бути включені до с/в обробки 1 га посівної площі окремої с.-г. культури і таким чином піддаються нормуванню на 1 га посівної площі. Можливе також і непряме віднесення таких витрат через механізм розподілу пропорційно до витрат машино-годин з обробки посівних площ с.-г. культур, при цьому витрати нормуються на 1-ну машино-годину роботи машин, що призводить, зазвичай, до усереднення витрат та викривлення реальної собівартості обробки (за інших рівних умов витрати палива на 1 машино-годину та на 1 га посівної площі в різних технологічних операціях можуть суттєво відрізнятись). Витрати палива для роботи с.-г. техніки в переважному обсязі є змінними (залежність від посівної площі с.-г. культур або машино-годин продуктивної роботи с.-г. техніки) і тільки незначна частина спожитого палива в технологічному процесі вирощування с.-г. культур, яка пов'язана з непродуктивною роботою с.-г. машин (непродуктивне переміщення с.-г. машин до площ обробки), є постійними.
5	Витрати людської праці. Витрати на оплату праці основного виробничого персоналу (в т.ч. ЄСВ та інші виплати як додаткове витратне навантаження на 1 грн зарплати) в своїй кількісній компоненті (людино-години) можуть прямо бути віднесені до с/в 1 га оброблюваної площі конкретної с.-г. культури, хоча таке віднесення можна також інтерпретувати і як розподіл витрат з оплати праці пропорційно до витрат людино-годин. При цьому такі витрати можуть нормуватися як на 1-цю оброблювану площі, так і людино-годину, яка в подальшому споживається на 1-цю оброблювану площі. Витрати на оплату праці основного виробничого персоналу є переважно постійними, оскільки такий персонал, зазвичай, формує основу виробничого потенціалу підприємства і утримується на довгостроковий період. І тільки змінна компонента заробітної плати базового персоналу або витрати на оплату праці сезонних працівників можуть бути визначені як змінні.

Джерело: сформовано авторами на основі [1-3; 6-9]

ній базі розподілу (хоча такий розподіл в будь-якому випадку буде фіктивним).

Звичайно ж, поряд із зазначеними в табл. 2 та таб. 3 статтями витрат можливим є врахування в собівартості обробки 1 га посівної площі окремої с.-г. культури також і інших

статей загальновиробничих витрат: витрат на оплату праці управлінського персоналу, амортизацію пасивної частини основних засобів та ін. Але для цілей якісної інформаційної підтримки менеджменту такий підхід є, на нашу думку, априорі неефективним.

Таблиця 3

Характеристика статей виробничих витрат, які можуть бути включені до собівартості обробки 1 га посівної площі окремої с.-г. культури на основі розподілу пропорційного до певної бази

№ п/п	Характеристика непрямих статей витрат
1	Витрати мастильних матеріалів. Такі витрати можуть враховуватися при калькулюванні собівартості обробки 1 га посівної площі окремої с.-г. культури тільки при застосуванні розподілу пропорційно до витрат машино-годин продуктивної роботи с.-г. техніки, при цьому витрати нормуються на 1-ну машино-годину. Витрати мастильних матеріалів своїм чинником мають відпрацьовані машино-години с.-г. технікою при обробці посівних площ.
2	Витрати, пов'язані із зносом/ лізингом с.-г. машин. Амортизаційні витрати, що нараховуються на с.-г. машини, або витрати на лізинг с.-г. техніки є непрямими і можуть включатися до с/в обробки посівної площі конкретної с.-г. культури тільки на основі розподілу пропорційно до машино-годин, при цьому витрати нормуються на 1-ну машино-годину. У випадку, якщо підприємство застосовує виробничий метод амортизації, амортизаційні витрати відносяться до змінних і залежать від відпрацьованих машино-годин. При застосуванні будь-яких інших методів амортизації та при лізингу техніки відповідні статті витрат мають характер постійних.
3	Витрати на утримання та поточний ремонт с.-г. машин. Дана стаття витрат є комплексною і характеризує насправді собівартість спожитих внутрішніх послуг з утримання та поточного ремонту для конкретного об'єкта с.-г. техніки. Відтак такі витрати не мають ніякого прямого зв'язку з оброблюваною площею окремої с.-г. культури. Але їх врахування є необхідним, оскільки вони безпосередньо пов'язані із засобами праці, які беруть участь у виконанні технологічних операцій: витрати на утримання та поточний ремонт є, свого роду, аналогом до витрат з ЄСВ, які автоматично доповнюють витрати по заробітній платі і всі разом відносяться на 1-ну відпрацьовану людино-годину, тільки тут об'єктом для нарахування виступає 1-на машино-година. Якщо при калькулюванні собівартості внутрішніх послуг з утримання та поточного ремонту до уваги беруться тільки змінні витрати, а обсяг споживання таких внутрішніх послуг залежить від машино-годин роботи с.-г. техніки, то в подальшому 1 машино-година як витратоутворюючий чинник акумулює в собі тільки змінні витрати з утримання та поточного ремонту. Якщо обсяг споживання таких внутрішніх послуг не залежить від машино-годин роботи с.-г. техніки, то такі витрати з утримання та поточного ремонту є апіорі постійними. При калькулюванні собівартості внутрішніх послуг з утримання та поточного ремонту з врахуванням постійних витрат до собівартості 1 машино-години роботи с.-г. техніки потрапляють в цьому випадку автоматично і постійні статті витрат.
4	Витрати, пов'язані із зносом/ лізингом с.-г. знаряддя. Амортизаційні витрати, що нараховуються на с.-г. знаряддя (культиватор, плуг, сівалка і т.д.), або витрати на лізинг с.-г. знаряддя є непрямими і можуть включатися до с/в оброблюваної площі конкретної с.-г. культури тільки на основі розподілу пропорційно до обробленої площі (не плутати із посівною площею), при цьому витрати нормуються на 1-цю оброблену площі. У випадку, якщо підприємство застосовує виробничий метод амортизації, амортизаційні витрати відносяться до змінних і залежать від обробленої площі. При застосуванні будь-яких інших методів амортизації та при лізингу с.-г. знаряддя відповідні статті витрат мають характер постійних.
5	Витрати на утримання та поточний ремонт с.-г. знаряддя. Дана стаття витрат є повним аналогом до витрат на утримання та поточний ремонт с.-г. техніки, тільки драйвером змінних витрат на утримання та поточний ремонт тут виступає оброблена площа (га), а не машино-години роботи с.-г. техніки. Відтак її характеристика є аналогічною.

Джерело: сформовано авторами на основі [1-3; 6-9]

На базі технологічної карти вирощування с.-г. культури та запропонованої концепції поопераційних чинників (драйверів) витрат

нормативну маржинальну собівартість обробки 1 га посівної площі окремої с.-г. культури в математичному вираженні, на нашу

думку, можна представити так (формула 1 та 2):

$$K_{S_i} = \sum_j^{m_j} K_{ij} + \sum_k \sum_l^{w_{ik}} K_{ikl} \cdot \alpha_{ikl} \quad (1)$$

(i = 1, ..., n)

$$K_{ikl} = \sum_r^{v_{ikl}} K_{iklr} \quad (i = 1, \dots, n), \quad (2)$$

(k = 1, ..., z), (l = 1, ..., w)

де: K_{S_i} – нормативна маржинальна собівартість обробки 1 га посівної площі для с.-г. культури і-го виду, грн/га; K_{ij} – нормативне значення j-тої статті прямих змінних витрат в розрахунку на 1 га посівної площі для с.-г. культури і-го виду, грн/га; K_{ikl} – нормативна ставка непрямих змінних витрат на одиницю l-того драйвера в k-тій операції технологічного процесу з обробки посівної площі і-тої с.-г. культури, грн./од. драйвера; α_{ikl} – обсяг споживання l-того драйвера в рамках k-тої операції в розрахунку на 1 га посівної площі і-тої с.-г. культури, од. драйвера/га; K_{iklr} – нормативне значення r-тої статті непрямих змінних витрат в розрахунку на одиницю l-того драйвера в k-тій операції технологічного процесу з обробки посівної площі і-тої с.-г. культури, грн./од. драйвера.

Але обчислена нормативна маржинальна собівартість обробки 1 га посівної площі с.-г. культури є тільки одним складовим елементом маржинальної собівартості с.-г. продукту: іншим складовим елементом є маржинальні витрати, що виникають в технологічному процесі післязбиральної обробки урожаю (хоча вони за обсягом є відносно незначними). При цьому об'єктом праці (а відтак і калькулювання собівартості) в операціях післязбиральної обробки виступає обсяг зібраного урожаю (в тоннах). Відтак, якщо припустити наявність інформації про нормативну маржинальну собівартість післязбиральної обробки урожаю (грн/тонну), то нормативна маржинальна собівартість урожаю с.-г. культури, на нашу думку, може бути представлена так (формула 3):

$$K_i = \frac{K_{S_i}}{M_i} + K_{u_i} \quad (i = 1, \dots, n) \quad (3)$$

де: K_i – нормативна маржинальна собівартість в сумі витрат на вирощування та післязбиральну обробку для с.-г. культури і-го виду, грн/тонну; M_i – прогнозне значення урожайності і-тої с.-г. культури із 1 га посівної площі, тонн/га; K_{u_i} – нормативна маржинальна собівартість в сумі витрат післязбиральної обробки урожаю, грн/тонну.

Базуючись на показнику нормативної маржинальної собівартості вирощуваних на підприємстві с.-г. культур можна обчислити планове значення маржинального прибутку від їх реалізації та (з врахуванням постійних виробничих витрат) показник валового прибутку по підприємству в цілому, що в математичному вираженні, на нашу думку, можна представити так (формула 4 та 5):

$$Pc_i = p_i - K_i \quad (i = 1, \dots, n) \quad (4)$$

$$P = \sum_i^n Pc_i \cdot U_i - K_F \quad (5)$$

де: Pc_i – маржинальний прибуток від реалізації 1 т с.-г. продукції і-того виду, грн/тонну; p_i – середньозважена реалізаційна нетто-ціна 1 тонни с.-г. продукції і-того виду, грн/тонну; P – валовий прибуток с.-г. підприємства, грн./період; U_i – обсяг реалізації с.-г. продукції і-того виду, тонн/період;

K_F – постійні виробничі витрати с.-г. підприємства, грн/період.

Слід зазначити, що наведена вище методика калькулювання собівартості с.-г. продукту може бути застосована не тільки по відношенню до маржинальних статей витрат: при потребі, можливим є поопераційне нормування постійних загальновиробничих та постійних прямих витрат на одиницю того чи іншого чинника виходячи із нормального обсягу діяльності.

Висновки. Актуальна ситуація на більшості вітчизняних аграрних підприємств характеризується тим, що облікові служби для цілей управління надають менеджменту інформацію, яка первинно формувалася для цілей складання фінансової звітності: ні показники повної виробничої собівартості, ні показники валового прибутку, сформовані у відповідності з національними П(С)БО, на нашу думку, не є релевантними не тільки для оперативних, але і для стратегічних рішень, оскільки ці показники ігнорують ключовий принцип управлінського обліку – коректне відображення причинно-наслідкових взаємозв'язків між об'єктом управління (обсяг діяльності) та економічним наслідком, який зумовлюється ним (витрати та фінансові результати).

Відтак доцільною є організація на підприємстві системи управлінського обліку, яка б базувалась на принципах таких концепцій як «директ-костинг» та «АВ-костинг», що передбачає поопераційну локалізацію непрямих витрат з одночасним розподілом їх на змінну

та постійну складові та включенням до собівартості с.-г. продукції у відповідності із обсягом споживаних операцій (пропорційно до обсягу споживання драйверів витрат).

При цьому такий підхід дозволить не тільки точно визначати релевантну собівартість с.-г.

культур: таким чином забезпечується також формування інформації про релевантну собівартість виконання окремих технологічних операцій, що особливо важливо для с.-г. підприємств, які надають послуги з обробки землі.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Козаченко А. Ю., Чудак Л. А. Методичні підходи до обліку витрат і калькулювання собівартості продукції аграрних підприємств. *Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2019. № 1. С. 132–141. DOI: 10.37128/2411-4413-2019-7-15
2. Панченко О. Д. Механізм функціонування управлінського обліку в сільськогосподарських підприємствах. *Економіка, управління та адміністрування*. 2019. № 3. С. 129–136. DOI: 10.26642/vzhdtu-2019-3(89)-129-136.
3. Ткаченко О. С., Саванчук Т. М. Управлінський облік як складова природного виробництва у фермерських господарствах. *Економіка та суспільство*. 2021. № 32. С. 593–598. DOI: 10.32782/2524-0072/2021-32-4.
4. Експорт продукції АПК з України. URL: <https://ucab.ua/ucab-survey/eksport-produkciyi-apk-z-ukrayiny-u-2025-roczi-sklav-2253-mlrd-shho-na-2-mlrd-menshe-pokaznyka-2024-roku/> (дата звернення: 26.03.2026).
5. Частка аграрного сектору у ВВП України. URL: <https://w3.unece.org/PXWeb/ru/Table?IndicatorCode=6> (дата звернення: 26.03.2026)
6. Feil J.-H.; Wendt T. Anwendung der Prozesskostenrechnung im Ackerbau. *Schriften der Gesellschaft für Wirtschafts- und Sozialwissenschaften des Landbaus*. 2018. Band 53. S. 237-251. DOI: 10.22004/ag.econ.262150
7. Gazzarin C., Lips M. Gemeinkostenzuteilung in der landwirtschaftlichen Betriebszweigabrechnung – eine methodische Übersicht und neue Ansätze. *Austrian Journal of Agricultural Economics and Rural Studies*. 2018. Vol. 27.3. S. 9-15. DOI: 10.15203/OEGA_27.3.
8. Heinen E. Betriebswirtschaftliche Kostenlehre, 6. Aufl. Wiesbaden: Gabler, 1983. 662 S. DOI: 10.1007/978-3-322-83539-0
9. Kilger W; Pampel J.; Vikas K. Flexible Plankostenrechnung und Deckungsbeitragsrechnung, 13. Aufl. Wiesbaden: Gabler, 2012. 740 S. DOI: 10.1007/978-3-8349-3758-2.

REFERENCES:

1. Kozachenko, A. Yu., & Chudak, L. A. (2019). Methodical approaches to cost accounting and calculation of cost of production of agricultural enterprises. *Economy. Finances. Management: Topical Issues of Science and Practice*, 1, 132-141. DOI: 10.37128/2411-4413-2019-7-15 (in Ukrainian)
2. Panchenko, O. D. (2019). Mechanism of management accounting functioning in agricultural enterprises. *Economy, Management and Administration*, 3(89), 129-136. DOI: 10.26642/vzhdtu-2019-3(89)-129-136. (in Ukrainian)
3. Tkachenko, O. S., & Savanchuk, T. M. (2021). Management accounting as a component of natural production in farms. *Economy and Society*, 32. 593-598. DOI: 10.32782/2524-0072/2021-32-4. (in Ukrainian)
4. UCAB. (2026, January 6). *Export of agricultural products from Ukraine*. <https://ucab.ua/ucab-survey/eksport-produkciyi-apk-z-ukrayiny-u-2025-roczi-sklav-2253-mlrd-shho-na-2-mlrd-menshe-pokaznyka-2024-roku/>(in Ukrainian)
5. UNECE. (2026). *Share of the agricultural sector in Ukraine's GDP*. UNECE Statistical Database. <https://w3.unece.org/PXWeb/ru/Table?IndicatorCode=6> (in Ukrainian)
6. Feil, J.-H., & Wendt, T. (2018). Anwendung der Prozesskostenrechnung im Ackerbau. *Schriften der Gesellschaft für Wirtschafts- und Sozialwissenschaften des Landbaus*, 53, 237-251. DOI: 10.22004/ag.econ.262150
7. Gazzarin, C., & Lips, M. (2018). Gemeinkostenzuteilung in der landwirtschaftlichen Betriebszweigabrechnung – eine methodische Übersicht und neue Ansätze. *Austrian Journal of Agricultural Economics and Rural Studies*, 27(3), 9-15. DOI: 10.15203/OEGA_27.3.9
8. Heinen, E. (1983). *Betriebswirtschaftliche Kostenlehre* (6. Aufl.). Wiesbaden: Gabler. DOI: 10.1007/978-3-322-83539-0
9. Kilger, W., Pampel, J., & Vikas, K. (2012). *Flexible Plankostenrechnung und Deckungsbeitragsrechnung* (13. Aufl.). Wiesbaden: Gabler. DOI: 10.1007/978-3-8349-3758

Дата надходження статті: 20.04.2026

Дата прийняття статті: 12.05.2026

Дата публікації статті: 22.05.2026